

## 雇用契約等に基づいて支給される誕生日祝金

’05.04.09

発表者 内藤和夫

すべての使用人に対して雇用されている限り毎年誕生月に支給されている誕生日祝金は、その支給形態等が、広く一般に社会的な慣習として行われているとは認められないとして所得税法第28条第1項に規定する給与等に当たるとした事例（平成12年9月分の源泉徴収に係る所得税の納税告知処分並びに平成10年1月～平成12年8月及び平成12年10月～平成13年9月の各月分の源泉徴収に係る所得税の各納税告知処分及び不納付加算税の各賦課決定処分/棄却、全部取消、一部取消）平成15年9月25日裁決（平15.9.25 裁決、裁決事例集 No.66 212頁）

### 事案の概要

同族会社である審査請求人（以下「請求人」という。）が、実施要領に基づき毎年すべての使用人に支給した誕生日祝金（以下「本件誕生日祝金」という。）は、所得税法第28条《給与所得》第1項に規定する給与等に該当し課税すべきか否かを争点とする事案である。

### 当事者の主張と裁決の内容

対比表参照

### 研究

裁決に反対。本件誕生日祝金や社宅家賃などをはじめとするいわゆるフリンジ・ベネフィット(Fringe Benefit)については、わが国では十分な法整備がなされておらず、上級庁が下級庁に対する行政命令である通達によって処理されているのが現状である。

本件事案においては、いわゆるフリンジ・ベネフィットに対する課税はどうあるべきか検討したい。

### 1. 法令の規定

給与所得に関する所得税法の規定は次のようになっている。なお以下、所得税法を単に「法」という。

法28条 給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与（以下この条において「給与等」という。）に係る所得をいう。（2項以下、略）

法36条 その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金

銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額)とする。

第2項前項の金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額とする。(3項以下、略)

法9条 次に掲げる所得については、所得税を課さない。(給与所得関係のみ記載)

四 給与所得を有する者が勤務する場所を離れてその職務を遂行するため旅行をし、若しくは転任に伴う転居のための旅行をした場合又は就職若しくは退職をした者若しくは死亡による退職をした者の遺族がこれらに伴う転居のための旅行をした場合に、その旅行に必要な支出に充てるため支給される金品で、その旅行について通常必要であると認められるもの

五 給与所得を有する者で通勤するもの(以下この号において「通勤者」という。)がその通勤に必要な交通機関の利用又は交通用具の使用のために支出する費用に充てるものとして通常の給与に加算して受ける通勤手当(これに類するものを含む。)のうち、一般の通勤者につき通常必要であると認められる部分として政令で定めるもの

六 給与所得を有する者がその使用者から受ける金銭以外の物(経済的な利益を含む。)でその職務の性質上欠くことのできないものとして政令で定めるもの

上に掲げた条文を勘案すると、まず法28条で給与所得となるものが定義され、法36条によって金銭以外による経済的利益も所得であることが原則と述べられている。そして他の法律との関係で非課税を定めている9条によって、給与所得のなかでも非課税とされるものが列挙されている。

## 2. フリンジ・ベネット

### (1) フリンジ・ベネットの意義

フリンジ・ベネフィットとは、薄井光明教授によると、「給与所得者が、誰からも疑われることのない本来の給与に加えて、給与所得者の立場において受けている経済的利益を指している」(金子宏編「所得課税の研究」pp.165-166より)といわれる。

先に所得税法の規定が、単に金銭にとどまらず経済的利益まで課税することを原則としているとのべたが、実際に課税をするにあたっては問題点が多いといわれる。それは、経済的利益の中には受け取る者にとって付随的な利益の場合があること、換金性が乏しいこと、評価が難しいこと等の3点が挙げられる。そうした理由から経済的利益に対する課税は、事実上消極方向に働くことが多いとされる(薄井前掲 p167)。さらに困ったことに、フリンジ・ベネフィットは給与所得者に限られること、所得税の負担なしに利益を確保するという目的のために、経済的利益の供与が従業員や役員によって歓迎されていること、同時に支給する事業者、とくに法人事業者の場合には損金に算入されうることから、事業主と従業員の双方から利害が一致し、相反しないために拡大しているきらいがある。

その具体例として法9条4号から6号に定めるものは、法により非課税として定められ

たものである。

#### (2) フリンジ・ベネフィットに関する通達

フリンジ・ベネフィットに関して課税庁は通達で課税しないことを定めていることが多い。それらをあげると、まず法 9 条の非課税規定関係に 9 - 7、9 - 8、9 - 9、9 - 10 と 4 つあり、「課税しなくて差し支えない」と定めている、また法 28 条関係にも 28 - 1、28 - 3、28 - 4、28 - 5 とあり、いずれも「課税しない」や「課税しなくて差し支えない」としている。さらに課税される経済的利益を規定した 36 条関係として 36 - 21、36 - 22、36 - 23、36 - 24、36 - 25、36 - 28、36 - 29、36 - 30、36 - 31 など、やはり「課税しない」や「課税しなくて差し支えない」としている（末尾資料参照）。

以上あげた通達はいずれも課税しないことを述べているのであって、これでは法律が 36 条で課税することを定めているにもかかわらず、課税庁による行政立法で非課税範囲を拡大していることになりはしないだろうか。

#### (3) 経済的利益として課税されたものの裁判例

### 3. 本件事案の検討

終わりに

本件事案においては、本件誕生日祝金や社宅家賃などをはじめとするいわゆるフリンジ・ベネフィットに対する課税はどうあるべきか検討してきた。

フリンジ・ベネフィットについては給与所得者において生じる問題であって、事業主と従業員の利害関係が一致し相反しないこと、すなわち事業主が損金として支出した額が従業員においても課税されないことから、フリンジ・ベネフィットが拡大する傾向にある。

これを放置することは、給与所得者と他の所得者、とくに事業所得者との関係で不公平を生じさせる。またおなじ給与所得者であってもこうしたフリンジ・ベネフィットを大いに享受しうる大企業の従業員と享受しえない中小企業従業員、高額な給与所得者とそうでない給与所得者などの対立や格差を生じさせ、税の不公平が生じることとなる。

しかし他方、国民の大多数を占める給与所得者は、所得の捕捉率の点で自分たちが不利であって事業所得者が得をしていると考えており、すべてのフリンジ・ベネフィットを課税すれば解決するという問題でもない。

課税庁による通達による解決は、所得税法が原則課税としているフリンジ・ベネフィットについて執行面でその課税範囲を狭めているものであって、上記の不公平を拡大するものではないだろうか。

解決には基本に立ち返って、国権の最高機関である国会による立法によって解決されるべきものであろう。

司法機関である裁判所が立法機関の法を定立しないという怠慢を指摘する態度にいたったように、国税不服審判所もその審判所の争訟裁断機能の観点から、法の不備を指摘する時期にきているのではないだろうか

## 主張の対比表

### 1. 本件誕生日祝金は給与所得か

原処分庁の主張	請求人の主張	裁決
<p>所得税法 28 条 1 項に規定する給与所得とは、雇用関係に基づいて、被用者が使用者から受ける労務その他の役務の提供の対価たる経済的利益をいう。</p>	<p>労働協約、就業規則等の定めにより使用者から支給される祝金品は、使用者側の一方的な給付や単なる贈与ではなく、役員又は使用人たる地位に基づき支給されるもので、原則として、給与等に該当する。</p>	<p>雇用契約又は労働慣行等に基因して支給される金銭又は物品は、役員又は使用人たる地位に基づき支給されるものであり、原則として、そのすべてが所得税法第 28 条第 1 項に規定する「給与等」に該当する。</p>

### 2. 通達の趣旨

原処分庁の主張	請求人の主張	裁決
<p>基本通達 28 - 5 は、結婚祝金や出産祝金等のように広く一般に社会的な慣習として行われているものを使用人が使用者から受けた場合には、役務又は労務の対価というより対価性のない一方的な贈与として考える向きもないではないが、それが使用者と使用人という雇用関係に基づき支給されるものである場合には、給与等に該当することを明らかにしたものである。</p>	<p>基本通達 28 - 5 は、このような祝金品の贈答は、使用者と役員又は使用人との間に限らず、広く一般に社会的な慣習として行われているところであるから、使用者から支給されるものであるからといって、その金額が支給を受ける者の地位等に照らして常識的な金額のものにまで課税するのは適当でないことから、課税しなくてよいと定めている。</p>	<p>基本通達 28 - 5 は、広く一般に社会的な慣習として行われている結婚祝金等であっても、それは給与等として課税されることになるとした上で、その金額が受給者の地位等に照らし、社会通念上相当と認められる場合には、課税しなくて差し支えないとしており、この取扱いは、当審判所においても相当なものとして認められる。</p>

### 3. 通達の但し書き

原処分庁の主張	請求人の主張	裁決
<p>基本通達 28 - 5 のただし書きは、使用者と役員又は使用人との間に限らず広く一般に社会的な慣習として行われている祝金品の贈答は、儀礼的な要素が強く、使用者から支給されるものであっても社会通念上相当と認められるもの(常識的な金額のもの)にまで課税するのは妥当ではないことから、当該金額が支給を受ける者の地位等、社会常識に照らし相当なものについては課税しないことを明らかにした。</p>	<p>基本通達 28 - 5 に列挙されている結婚祝、出産祝は、あくまで例示、</p>	<p>ある金品の交付につき、基本通達 28 - 5 による例外的取扱いが認められるためには、少なくとも、その金品の交付が広く一般に社会的な慣習として行われていることを要する、</p>

### 4. 本件誕生日祝金は課税されるか

原処分庁の主張	請求人の主張	裁決
<p>本件誕生日祝金は、使用人のすべてを対象としているものの、使用人の誕生日に祝金品を支給することは、広く一般に社会的な慣習として行われているとは認められない。</p> <p>さらに、本件誕生日祝金は、ケーキや花束等を贈る場合と比べ高額であり、結婚や出産時の祝金品の贈答とは異なり毎年 1 回支給されていることも考え併せれば、給与等として課税すべきである。</p>	<p>誕生日祝金を贈ることは、広く一般に社会的な慣習として行われており、本件誕生日祝金も、基本通達 28 - 5 に列挙されている結婚祝金品等に含まれる。</p> <p>さらに原処分庁も本件誕生日祝金につき異議決定書では「本件誕生日祝金は、特に高額とは認められない」としていた。本件誕生日祝金の額は使用人が家族又は親しい者と食事を 1 回することができる程度の金額であり、何ら高額なものではない。</p>	<p>本件誕生日祝金は、上記 1 の事実のとおり、すべての使用人が、請求人に雇用されている限り、毎年誕生月に支給されるものであって、その支給形態等において、広く一般に社会的な慣習として行われているものであるとは認められない。</p>